

## Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 22 listopada 2018 r.(\*)

Odes?anie prejudycjalne – Swoboda przep?ywu kapita?u – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek od spadku – Zrównowa?ona gospodarka le?na – Zwolnienie – Ochrona obszarów le?nych

W sprawie C?679/17

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez hof van beroep te Antwerpen (s?d apelacyjny w Antwerpii, Belgia) postanowieniem z dnia 21 listopada 2017 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 4 grudnia 2017 r., w post?powaniu:

**Vlaams Gewest**, reprezentowany przez Vlaamse regering w osobie Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

**Vlaams Gewest**, reprezentowany przez Vlaamse regering w osobie Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

przeciwko

**Johannesowi Huijbrechtsowi**,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, pe?ni?ca obowi?zki prezesa pierwszej izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund i S. Rodin, s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu J. Huijbrechtsa przez A. Visschersa oraz P. Heerena, advocaten,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez P. Cottina, J.C. Halleux oraz C. Pochet, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez G. Van Calstera, advocaat,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Armeni? oraz W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 63 TFUE.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Vlaams Gewest (regionem Flandria) reprezentowanym przez Vlaamse regering (rz?d flamandzki, Belgia) w osobie Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (flamandzkiego ministra bud?etu, finansów i energetyki, Belgia) oraz w osobie Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (flamandzkiego ministra ?rodowiska, przyrody i rolnictwa, Belgia) a J. Huijbrechtsem w przedmiocie zwolnienia z podatku od spadku, z którego J. Huijbrechts chcia?by skorzysta? w odniesieniu do lasów po?o?onych w Niderlandach.

### Ramy prawne

3 Artyku? 15 Vlaams wetboek der successierechten (flamandzkiego kodeksu podatków spadkowych, zwanego dalej „kodeksem podatków spadkowych”) przewiduje, ?e podatek od spadku oblicza si? w oparciu o podstaw? opodatkowania uwzgl?dniaj?c? – niezale?nie od miejsca jego po?o?enia – ca?e mienie zmar?ego, po odliczeniu jego d?ugów.

4 Artyku? 55 quater flamandzkiego kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 Vlaamse Codex Fiscaleit (flamandzkiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „kodeksem podatkowym”), przewiduje, ?e nieruchomo?ci uznawane za „lasy” w rozumieniu przepisów prawa belgijskiego s? zwolnione z podatku od spadku, je?eli s? obj?te planem zrównowa?onego zarz?du zgodnym z kryteriami okre?lonymi przez ustawodawstwo flamandzkie i zatwierdzonym przez flamandzk? administracj? obszarów le?nych.

5 Artyku? 13 bis Bosdecreet (dekretu w sprawie lasów) z dnia 13 czerwca 1990 r. w brzmieniu maj?cym zastosowanie do stanu faktycznego w post?powaniu g?ównym przewiduje:

„Podatki od spadku, które by?yby nale?ne od kwot zwolnionych na podstawie art. 2.7.6.0.3 flamandzkiego kodeksu podatkowego, stanowi? subwencji?. Subwencja ta jest przyznawana przez okres 30 lat, w stosunku 1/30 rocznie, pocz?wszy od otwarcia spadku, którego dotyczy zwolnienie.

Subwencja ta jest przyznawana pod warunkiem spe?nienia poni?szych przes?anek, które musz? by? spe?nione przez okres 30 lat, o którym mowa w akapicie pierwszym:

1) mienie musi zachowa? charakterystyk? lasu zgodnie z art. 3 niniejszego dekretu;

2) mienie musi w dalszym ci?gu spe?nia? przes?anki okre?lone w art. 2.7.6.0.3 akapit drugi flamandzkiego kodeksu podatkowego;

3) faktyczny zarz?d musi pozostawa? zgodny z zatwierdzonym planem zarz?du.

W przypadku, gdy ww. przes?anki nie by?yby spe?nione, w?a?ciciel wzgl?dnie u?ytkownik lasu jest zobowi?zany do zwrotu subwencji za okres pozostaj?cy z okresu, na który subwencja zosta?a przyznana [...]”.

6 Artyku? 41 akapit drugi rzeczonoego dekretu w sprawie lasów przewiduje, ?e rz?d flamandzki ustanawia „kryteria zrównowa?onej gospodarki le?nej” i okre?la zgodnie z przepisami art. 7 tego samego dekretu „lasy, wzgl?dem których kryteria te znajduj? zastosowanie”.

### Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

7 Na mocy testamentu sporz?dzonego w dniu 24 maja 2012 r. pani Oyen, zamieszka?a w

Belgii, wyznaczyła J. Huijbrechtsa, zamieszkałego w Niderlandach, jako zapisobiorcę pod tytułem szczególnym w odniesieniu do części terenów należących do posiadłości „Klein Zundertse Heide” położonej w Klein Zundert (Niderlandy). Owa posiadłość, rozciągająca się na ok. 156 ha, obejmuje strefę lasów podlegającą niderlandzkim przepisom regulującym ochronę dziedzictwa naturalnego oraz wymogom związanym ze zrównoważonym zarządzaniem, zgodnie z planem sporządzonym w tym celu przez władze niderlandzkie.

8 Po śmierci pani Oyen, w dniu 1 kwietnia 2013 r., J. Huijbrechts przyjął zapis. Kwestia podlegania spadkobrania prawu belgijskiemu nie stanowi przedmiotu sporu.

9 Johannes Huijbrechts wystąpił do administracji flamandzkiej o zwolnienie go z podatku od spadku w odniesieniu do przedmiotowego mienia na podstawie art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, który zwalnia z podatku od spadku „lasy” objęte planem zrównoważonego zarządu zatwierdzonym przez flamandzką administrację obszarów leśnych.

10 Wniosek ten został oddalony w oparciu o uzasadnienie, iż rzeczony mienie jest położone w innym państwie członkowskim aniżeli Królestwo Belgii.

11 Johannes Huijbrechts zaskarżył przed rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (sędziem pierwszej instancji w Antwerpii, Belgia) decyzję oddalającą jego wniosek, twierdząc, że art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych nie jest zgodny ze swobodą przepływu kapitału, ponieważ przepisów nie znajduje zastosowania do lasów podlegających zrównoważonemu zarządowi, jeżeli są one położone na terytorium innego państwa członkowskiego aniżeli Królestwo Belgii.

12 Sąd ów uwzględnił żądanie zaskarżenia, stwierdziwszy, po pierwsze, że sporna posiadłość była objęta planem zrównoważonego zarządu zgodnego z określonymi przez ustawodawstwo belgijskie wymogami warunkującymi nabycie prawa do zwolnienia w rozumieniu art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, a po drugie, że J. Huijbrechts przedstawił zaświadczanie zgodne z wymogami sformułowanymi w tymże uregulowaniu. Sąd ów uznał, że występująca w kontekście podatkowym różnica w traktowaniu lasów położonych na terytorium innych państw członkowskich aniżeli Królestwo Belgii stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału i nie może zostać uzasadniona, ponieważ istnieje możliwość zwrócenia się do władz niderlandzkich z prośbą o pomoc w przeprowadzeniu kontroli pod kątem wypełnienia kryteriów zrównoważonej gospodarki leśnej.

13 Administracja belgijska wniosła od tego wyroku apelację do hof van beroep te Antwerpen (sądu apelacyjnego w Antwerpii, Belgia), który postanowił zawiesić postępowanie w sprawie i zwrócić się do Trybunału z pytaniami prejudycjalnymi następującej treści:

„1) Czy naruszenie swobody przepływu kapitału ustanowionej w art. 63 [TFUE] stanowi sytuacja, w której spadkobierca dziedziczący zarządzany w zrównoważony sposób obszar leśny położony za granicą nie może skorzystać ze zwolnienia z podatku od spadku na podstawie art. 55 quater [kodeksu podatków spadkowych], podczas gdy spadkobierca dziedziczący zarządzany w zrównoważony sposób obszar leśny położony w granicach odnośnego państwa korzysta ze zwolnienia z podatku od spadku na podstawie tego art. 55 quater [kodeksu podatków spadkowych]?

2) Czy interes flamandzkich obszarów leśnych w rozumieniu art. 55 quater [kodeksu podatków spadkowych] stanowi nadrzędny względ interesu ogólnego uzasadniający uregulowanie, zgodnie z którym zastosowanie zwolnienia z podatku od spadku jest ograniczone do zarządzanych w zrównoważony sposób obszarów leśnych położonych na terenie Flandrii?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

14 Poprzez te pytania, które należy zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak uregulowanie stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu głównym, które w odniesieniu do lasów nabytych w drodze dziedziczenia przyznaje korzyści podatkowe, pod warunkiem że są one zarządzane w zrównoważony sposób, zgodnie z wymogami sformułowanymi w prawie krajowym, lecz ogranicza te korzyści do lasów położonych na terytorium owego państwa członkowskiego.

15 Zgodnie z art. 63 ust. 1 TFUE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.

16 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że opodatkowanie spadków wchodzi w zakres postanowień traktatu FUE dotyczących przepływu kapitału z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 25; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 27).

17 W badanej sprawie z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że zapisodawca zapisu, którego dotyczy postępowanie główne, jest osobą mającą miejsce zamieszkania w Belgii, zapisobiorcą jest podatnik mający miejsce zamieszkania w Niderlandach, a sam zapis dotyczy posiadłości obejmującej lasy, położonej na terytorium tego ostatniego państwa członkowskiego.

18 Taka sytuacja jest zatem objęta zakresem stosowania art. 63 ust. 1 TFUE.

19 W kwestii opodatkowania spadków z utrwalonego orzecznictwa wynika, że fakt uzależnienia przyznania korzyści podatkowych od warunku, by przeniesiony majątek znajdował się na terytorium krajowym, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zakazane, co do zasady, przez art. 63 ust. 1 TFUE (wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 35; z dnia 18 grudnia 2014 r., Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, pkt 20).

20 Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE „[a]rtykuł 63 nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”. Artykuł 65 ust. 3 TFUE stanowi jednak, że przepisy prawa krajowego określone w ust. 1 nie powinny stanowić „arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 [TFUE]”.

21 Należy więc odróżnić nierówne traktowanie dozwolone na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej na mocy art. 65 ust. 3 TFUE. Z orzecznictwa wynika bowiem, że aby krajowa regulacja podatkowa, taka jak rozważana w postępowaniu przed sądem krajowym, która dla celów obliczenia podatku od spadku wprowadza rozróżnienie między majątkiem położonym w innym państwie członkowskim i majątkiem położonym na terytorium regionu Królestwa Belgii, mogła zostać uznana za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, by odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub by było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 42) i by nie wykraczało poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia realizowanego przez cel (wyroki: z dnia 14 września 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 32; z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 41; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 41).

22 Dla potrzeb dokonania oceny, czy różnica w traktowaniu dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, należy uwzględnić cel i treść przepisów krajowych, będących przedmiotem postępowania głównego (wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W badanej sprawie z brzmienia art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 kodeksu podatkowego, oraz postanowienia odsyłającego wynika, że zwolnienie z podatku przewidziane w tym przepisie realizuje cel związany z ochroną środowiska, mianowicie zrównoważony zarządek lasami oraz obszarami leśnymi położonymi na terytorium regionu Flandrii w Królestwie Belgii.

24 Ponadto zdaniem rzędu belgijskiego celem zwolnienia jest uniknięcie podziału lasów, mogącego stanowić następstwo sprzedaży realizowanych w celu uzyskania środków na zapłatę podatku od spadku.

25 Taki cel związany z ochroną środowiska i polegający na realizowaniu zrównoważonego zarządku lasami i obszarami leśnymi nie może w zasadzie zostać ograniczony wyjątkowo do terytorium jednego regionu państwa członkowskiego czy terytorium krajowego jednego państwa członkowskiego, ponieważ każda strefa leśna stanowi jeden drzewostan bądź całość, nawet jeżeli rozciąga się na terytoria kilku państw członkowskich i z punktu widzenia prawnego oraz administracyjnego podlega jurysdykcji sądów tych państw.

26 Skuteczna ochrona oraz zrównoważona gospodarka leśna jest bowiem typowym transgranicznym problemem środowiskowym, który implikuje wspólną odpowiedzialność państw członkowskich (zob. analogicznie wyroki: z dnia 12 lipca 2007 r., Komisja/Austria, C-507/04, EU:C:2007:427, pkt 87; z dnia 26 stycznia 2012 r., Komisja/Polska, C-192/11, niepublikowany, EU:C:2012:44, pkt 23).

27 W tym kontekście dokonywanie rozróżnienia pomiędzy graniczącymi ze sobą częściami tego samego lasu w zależności od tego, czy są one położone na terytorium regionu Flandrii w Królestwie Belgii, czy też Królestwa Niderlandów, jest sztuczne i nie nawiązuje do żadnej obiektywnej różnicy.

28 W konsekwencji podatnik, który nabywa w drodze dziedziczenia lasy położone na terytorium państwa członkowskiego graniczącego z regionem Flandrii w Królestwie Belgii i w stosunku do których może on wykazać, że są one objęte zrównoważoną gospodarką leśną zgodnie z wymogami ustanowionymi w art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 kodeksu podatkowego, znajduje się – w kontekście zwolnienia podatkowego

stanowi?cego przedmiot post?powania g?ównego – w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika nabywaj?cego w drodze dziedziczenia lasy obj?te zgodn? z tym przepisem zrównowa?on? gospodark? le?n?, po?o?one na terytorium owego regionu (zob. analogicznie wyroki: z dnia 14 wrze?nia 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, pkt 40; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, pkt 48–50).

29 Wynika z tego, ?e stwierdzona w ten sposób ró?nica w traktowaniu pod wzgl?dem podatkowym stwarza ograniczenie przep?ywu kapita?u w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

30 Ograniczenie mo?e jednak by? uznane za dopuszczalne, je?eli jest uzasadnione nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego i zgodne z zasad? proporcjonalno?ci w tym znaczeniu, ?e powinno by? ono w?a?ciwe dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przeze? celu i nie wykracza? poza to, co jest konieczne dla jego osi?gni?cia (wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, pkt 52).

31 W kwestii tej rz?d belgijski twierdzi, ?e ograniczenie mo?liwo?ci skorzystania ze zwolnienia podatkowego do lasów po?o?onych w regionie Flandrii jest uzasadnione wzgl?dami zwi?zanymi z ochron? ?rodowiska, a w szczególno?ci konieczno?ci realizacji zrównowa?onej gospodarki le?nej i ?rodowiskowej w regionie Flandrii w Królestwie Belgii, gdzie drzewostan le?ny stoi pod znaczna presj? w szczególno?ci z powodu g?sto?ci zaludnienia, industrializacji i obecno?ci dobrej gleby rolnej.

32 Ponadto nale?y przypomnie?, ?e ochrona ?rodowiska stanowi jeden z istotnych celów Unii Europejskiej (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Komisja/Austria, C?524/07, niepublikowany, EU:C:2008:717, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W badanej sprawie przyznanie i utrzymanie zwolnienia z podatku przewidziane w art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 kodeksu podatkowego, s? w istocie uzale?nione od poszanowania wymogów ochrony ?rodowiska przez okres 30 lat.

34 Niemniej jednak nale?y stwierdzi?, ?e w zakresie, w jakim korzystanie z rzeczzonego zwolnienia jest równie? uzale?nione od spe?nienia warunku, by las nabyty w drodze dziedziczenia by? po?o?ony na terytorium regionu Flandria w Królestwie Belgii, zwolnienie to nie stanowi ?rodka w?a?ciwego dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przeze? celu, poniewa? zrównowa?ona gospodarka strefy le?nej po?o?onej na terytorium przygranicznym dwóch pa?stw cz?onkowskich, takiej jak strefa stanowi?ca przedmiot sporu w post?powaniu g?ównym, stanowi transgraniczny problem ?rodowiskowy, którego nie mo?na ograniczy? wy?zcznie do terytorium którego? z tych pa?stw cz?onkowskich ani do ich cz??ci.

35 Rz?d belgijski twierdzi równie?, ?e ograniczenie mo?liwo?ci skorzystania ze zwolnienia do lasów po?o?onych w regionie Flandrii jest uzasadnione trudno?ci? skontrolowania w innych ani?eli Królestwo Belgii pa?stwach cz?onkowskich, czy rzeczywi?cie s? spe?nione ustanowione w uregulowaniu krajowym wymogi, których spe?nienie warunkuje przyznanie zwolnienia i jego utrzymanie, oraz brakiem mo?liwo?ci zapewnienia kontroli rzeczywistego przestrzegania owych wymogów przez okres 30 lat, stosownie do rzeczzonego uregulowania.

36 Prawdą jest, że konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania gwarantowanych przez traktat swobód przepływu. Jednakże dany przepis stanowiący ograniczenie musi być zgodny z zasadą proporcjonalności w tym znaczeniu, że powinien być on właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez cel i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 52).

37 W kwestii tej z utrwalonego orzecznictwa wynika, że występowanie praktycznych trudności związanych z ustaleniem, czy spełnione są przesłanki zwolnienia podatkowego, nie może uzasadnić bezwzględnej odmowy jego udzielenia. Właściwe organy podatkowe danego państwa członkowskiego mogą bowiem domagać się od podatnika przedstawienia wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla zweryfikowania poszanowania wymogów związanych z realizowaniem zrównoważonej gospodarki leśnej lasów położonych na terytorium innego państwa członkowskiego, tak by móc zbadać, czy są spełnione przesłanki zastosowania danego zwolnienia podatkowego (zob. w szczególności, analogicznie wyroki: z dnia 14 września 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 48; z dnia 25 października 2007 r., Geurts i Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, pkt 28; z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 54, 55; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 53–55).

38 Przepisy krajowe, takie jak stanowiłce przedmiot sporu w postępowaniu głównym, które w sposób bezwzględny uniemożliwiają podatnikowi dostarczenie dowodów, że lasy nabyte w drodze dziedziczenia są objęte planem zrównoważonego zarządzania, sporządzonego zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego, w którym lasy te są położone, i odpowiadającego identycznym wymogom technicznym co wymogi sformułowane w art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, nie mogą być uzasadnione [konieczności zagwarantowania] skuteczności kontroli podatkowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2005 r., Laboratoires Fournier, C-39/04, EU:C:2005:161, pkt 25; z dnia 14 września 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 48; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 60).

39 W odniesieniu do podnoszonej przez rząd belgijski niemożliwości zweryfikowania przestrzegania w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii takiego planu przez okres 30 lat, zgodnie z wymogiem wynikającym z uregulowania, którego dotyczy postępowanie główne, dla lasów położonych na terytorium regionu Flandria, z powyższych rozważań wynika jednakowoż, że argument ten nie może być skutecznie powoływany in abstracto i że jest on oparty na założeniu, że organy podatkowe nakładającego podatek państwa członkowskiego wykażą, iż nie dysponują faktycznie możliwością uzyskania w tym okresie informacji wymaganych przez właściwe organy państwa członkowskiego, na którego terytorium są położone lasy.

40 W kwestii tej, w przypadku gdy państwo czonkowskie miejsca pozożenia lasów przyznawaby korzy?? podatkow? tego samego rodzaju co w post?powaniu g?ównym pod warunkiem spe?nienia równowa?nych przes?anek i w szczególno?ci pod warunkiem obj?cia danego lasu planem zrównowa?onego zarz?dzania, porównywalnego z planem przewidzianym przez uregulowanie belgijskie, nic nie pozwala wykluczy? a priori mo?liwo?ci, ?e państwo czonkowskie opodatkowania mo?e otrzyma?, w ramach ustanowionej przez prawo Unii wzajemnej pomocy, informacje niezb?dne dla zweryfikowania, czy s? spe?nione przes?anki przyznania i utrzymania przewidzianej w uregulowaniu tego państwa korzy?ci podatkowej (zob. podobnie w szczególno?ci wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, pkt 68).

41 W ka?dym razie nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe odmówi?y przyznania zwolnienia wnioskowanego w post?powaniu g?ównym, je?eli nie zostaną dostarczone dowody, jakie uznaj? one za konieczne dla prawid?owego ustalenia wymiaru podatku (zob. w szczególno?ci podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W odniesieniu do sformu?owanego przez rz?d belgijski w uwagach na pi?mie pytania dotycz?cego ustalenia, czy taka analiza znajduje równie? zastosowanie do lasów po?o?onych na terytorium państw trzecich, nale?y sprecyzowa?, ?e odpowied? na to pytanie nie tylko nie jest konieczna dla wydania rozstrzygni?cia w post?powaniu g?ównym, lecz równie? ?e w ka?dym razie co do zasady odmowa przez państwo czonkowskie [opodatkowania] przyznania korzy?ci podatkowej jest prawnie uzasadniona, je?eli, w szczególno?ci z powodu braku wynikaj?cego z umowy zobowi?zania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemo?liwe okazuje si? uzyskanie niezb?dnych informacji od tego państwa (wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C?101/05, EU:C:2007:804, pkt 63; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, pkt 70).

43 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytania trzeba odpowiedzie?, ?e art. 63 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa czonkowskiego, takiemu jak uregulowanie stanowi?ce przedmiot sporu w post?powaniu g?ównym, które w odniesieniu do lasów nabytych w drodze dziedziczenia przyznaje korzy?? podatkow?, pod warunkiem ?e s? one zarz?dzane w zrównowa?ony sposób, zgodnie z wymogami sformu?owanymi w prawie krajowym, lecz ogranicza t? korzy?? do lasów po?o?onych na terytorium owego państwa czonkowskiego.

### **W przedmiocie kosztów**

44 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 63 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa czonkowskiego, takiemu jak uregulowanie stanowi?ce przedmiot sporu w post?powaniu g?ównym, które w odniesieniu do lasów nabytych w drodze dziedziczenia przyznaje korzy?? podatkow?, pod warunkiem ?e s? one zarz?dzane w zrównowa?ony sposób, zgodnie z wymogami sformu?owanymi w prawie krajowym, lecz ogranicza t? korzy?? do lasów po?o?onych na terytorium owego państwa czonkowskiego.**



Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.